



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10860.901257/2014-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-013.182 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de agosto de 2023  
**Recorrente** COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL SERRAMAR  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 11.

Restou pacificado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o entendimento segundo o qual não se aplica o instituto da prescrição intercorrente aos processos administrativos fiscais, conforme Súmula de nº 11 de sua jurisprudência, de teor vinculante.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do Pedido de Restituição. O art. 150, § 4º, do CTN regulamenta o prazo decadencial para a homologação do lançamento, não se podendo confundir lançamento com pedido de ressarcimento. O artigo 74 da Lei nº 9.430/96 cuida de prazo para homologação de Declaração de Compensação, não se aplicando à apreciação de Pedidos de Restituição ou Ressarcimento.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA. MERCADO INTERNO. COEFICIENTE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. RECEITA DE ATOS COOPERATIVOS.

No cálculo do rateio proporcional da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, para a determinação dos créditos descontados de insumos utilizados na produção dos bens vendidos no mercado interno, cujas vendas, parte está sujeita ao pagamento das contribuições pelo regime não cumulativo e parte à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, a receita decorrente de atos cooperativos deve ser incluída no total da receita bruta.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA E NÃO INCIDÊNCIA. ATO COOPERATIVO.

O STF, no julgamento do RE nº 599.362/RJ, sob a sistemática da repercussão geral, consignou que é devida a incidência de PIS/COFINS sobre os negócios jurídicos praticados pela cooperativa com terceiros. Por sua vez, o STJ, nos REsp nº 1.164.761/MG e 1.141.667/RS, fixou entendimento que não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos.

Assim, apenas os atos cooperativos praticados entre a cooperativa e os seus cooperados não se submetem à incidência das contribuições.

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

O valor do crédito presumido a que fazem jus as agroindústrias somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em ressarcimento. A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados neste período alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/11/2009. (Acórdão n.º 9303-010.814)

**MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO.**

Não deve ser conhecida matéria estranha à lide.

**DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.**

Para pleitear reconhecimento do direito creditório, faz-se indispensável a apresentação de documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência dos créditos e sua quantificação. Sem a documentação comprobatória, não é devido o creditamento.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA DO FISCO. TERMO INICIAL. 360 DIAS.**

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça STJ, no julgamento do REsp 1.035.847/RS, sob o rito do art. 543C do CPC, firmou entendimento no sentido de que o aproveitamento de créditos escriturais, em regra, não dá ensejo à correção monetária, exceto quanto obstaculizado injustamente o creditamento pela Fazenda. É devida a correção monetária quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco. Em tais casos, a correção monetária, pela taxa SELIC, deve ser contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias da data do protocolo do pedido (art.24 da Lei nº11.457/07), nos termos do REsp 1.138.206/RS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar arguida e dar parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o direito (1) ao ressarcimento dos créditos vinculados às operações enquadradas como atos cooperativos e (2) às exclusões legais da base de cálculo, conforme rateio dos custos agregados que obedeça à proporção da não incidência sobre o ato cooperativo e da tributação dos negócios jurídicos com terceiros. Vencido o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, que negava provimento ao recurso voluntário. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito à correção monetária, pela Taxa Selic, a partir do 360º do protocolo do pedido, sobre os valores eventualmente decorrentes dos novos cálculos efetuados na aplicação dos dispositivos 1 e 2.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocado(a)), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

### Do Despacho Decisório.

Trata-se de Despacho Decisório n.º 90618148, emitido em 04/09/2014, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito relativo ao PIS, segundo trimestre de 2005 - 01/04/2005 a 30/06/2005, no valor de R\$ 464.975,67, conforme demonstrado no PERDCOMP n.º 22711.22281.110908.1.1.10-6103, reconhecendo o crédito no valor de R\$ 13.563,96.

O procedimento fiscal foi instaurado por força de decisão liminar da 1a. Vara Federal de Taubaté no Mandado de Segurança n.º 0001353-35.2014.4.03.6121, por meio da qual foi determinada a análise dos pedidos eletrônicos de ressarcimento de créditos do Pis/Cofins (PERDCOMP), relacionados no Anexo 5 do TVF, transcrito abaixo:

ANEXO 5 AO TERMO DE VERIFICAÇÃO E DE ENCERRAMENTO DE AÇÃO FISCAL - DEMONSTRATIVO DOS VALORES A RESSARCIR E DAS GLOSAS - 2005 A 2007

Mês	Número do PERDCOMP	Créditos de Pis Pleiteados (PERDCOMP)	Créditos a Ressarcir do Pis	Glosa	Número do PERDCOMP	Créditos da Cofins Pleiteados (PERDCOMP)	Créditos a Ressarcir da Cofins	Glosa
mai/2005	227112228111090811106103	444.995,38	6.229,03	438.766,35	314531145411090811113089	2.049.794,15	28.691,27	2.021.102,88
jun/2005		19.980,29	7.334,93	12.645,36		02.030,42	33.785,13	58.245,29
jul/2005		21.156,84	8.823,01	12.333,83		97.449,70	40.639,33	56.810,37
ago/2005	308364669011090811108188	18.327,08	6.204,73	12.122,35	257406127911090811116832	84.415,66	28.579,36	55.836,30
set/2005		18.994,28	7.826,75	11.167,53		87.488,81	36.050,49	51.438,32
out/2005		21.621,22	9.073,53	12.547,69		99.588,63	41.793,21	57.795,42
nov/2005	247578152811090811100706	20.130,36	8.895,05	11.235,31	328956913211090811113305	92.721,66	40.971,15	51.750,51
dez/2005		19.433,00	8.287,51	11.145,49		89.509,58	38.172,76	51.336,82
jan/2006		19.410,31	8.957,16	10.453,15		89.405,05	41.257,21	48.147,84
fev/2006	192048005611090811108723	17.765,60	7.340,38	10.425,22	362616807511090811114201	81.829,43	33.810,23	48.019,20
mar/2006		22.990,39	10.227,78	12.762,61		105.895,14	47.109,78	58.785,36
abr/2006		19.250,73	8.759,59	10.491,14		88.670,02	40.347,20	48.322,82
mai/2006	204320639211090811108540	22.811,87	9.548,75	13.263,12	119470531011090811119082	105.072,84	43.982,10	61.090,74
jun/2006		14.531,02	6.871,40	7.659,62		66.930,74	31.650,11	35.280,63
jul/2006		21.252,81	9.619,70	11.633,11		97.891,73	44.308,92	53.582,81
ago/2006	200541161511090811106307	24.631,72	11.056,62	13.575,10	049908844911090811119984	113.455,20	50.927,45	62.527,75
set/2006		23.514,88	10.544,64	12.970,24		108.310,98	48.569,27	59.741,71
out/2006		22.272,01	9.301,21	12.970,80		102.586,22	42.841,93	59.744,29
nov/2006	082514825311090811109321	22.241,36	9.940,60	12.300,76	401545082111090811112083	102.445,03	45.787,02	56.658,01
dez/2006		22.143,80	11.403,84	10.739,96		101.995,69	52.526,80	49.468,89
jan/2007		19.887,26	6.829,53	13.057,73		91.601,91	31.457,22	60.144,69
fev/2007	395844360611090811100370	19.327,97	8.597,98	10.729,99	121744245211090811113733	89.025,82	39.602,83	49.422,99
mar/2007		21.114,47	9.465,53	11.648,94		97.254,53	43.598,82	53.655,71
abr/2007		18.356,73	7.900,09	10.456,64		84.552,23	36.388,32	48.163,91
mai/2007	217135693511090811101311	20.801,72	9.312,39	11.489,33	393168952011090811114830	95.814,00	42.893,42	52.920,58
jun/2007		19.787,43	8.493,02	11.294,41		91.142,10	39.119,35	52.022,75
jul/2007		24.457,19	9.629,41	14.827,78		112.651,29	44.353,66	68.297,63
ago/2007	234480793611090811100894	21.909,08	10.349,60	11.559,48	208075624311090811113313	100.914,53	47.670,90	53.243,63
set/2007		27.652,38	11.207,99	16.444,39		127.368,56	51.624,67	75.743,89
out/2007		31.640,79	13.947,09	17.693,70		145.739,41	64.241,15	81.498,26
nov/2007	133064420211090811105699	23.149,49	10.437,98	12.711,51	13338402231109081111643	106.627,96	48.077,95	58.550,01
dez/2007		26.165,37	10.531,45	15.633,92		120.519,27	48.508,49	72.010,78

Com amparo em Mandado de Procedimento Fiscal, realizou-se Auditoria Fiscal na empresa em epígrafe, para o fim de analisar os pedidos de ressarcimento de créditos do

Pis e da Cofins relacionados no mencionado Anexo 5 ao Termo de Verificação Fiscal, conforme relatado pela Autoridade Fiscal em apertada síntese:

A interessada é Cooperativa de Produção Agropecuária (NAT JUR: 214-3 COOPERATIVA) que se dedica à produção e comercialização de leite e seus derivados, produtos esses fabricados a partir do leite adquirido de seus cooperados. Dentre os produtos fabricados pela interessada, são tributados à alíquota zero (0%) pelo Pis/Cofins o leite e queijo.

Além disso, parte da receita auferida pela interessada se refere à revenda de produtos a seus cooperados e a terceiros não cooperados, tais como milho, farelo, defensivos agrícolas, vacinas e outros produtos por eles empregados na produção de leite.

Análise preliminar das informações fiscais prestadas pela interessada (Dacon e arquivos no formato do ADE 25 transmitidos ao Sped) indicou que o Pis e a Cofins foram apurados pelo regime de incidência não-cumulativa, e que os saldos credores dessas contribuições acumulados decorrem de vendas tributadas à alíquota zero (0%), por força do disposto nos incisos XI e XII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 e dos benefícios fiscais para as cooperativas de produção, agropecuária previstos no art. 11 na IN (SRF) nº 635/2006.

Em diligência realizada na sede da fiscalizada, a interessada foi intimada a apresentar alguns documentos/elementos (relacionados nos itens 1 a 4 do Relatório Fiscal), entre eles diversas informações sobre a apuração do Pis e da Cofins referentes ao período de 2005 a 2007.

#### **Apuração dos créditos incentivados.**

Como se sabe, o Dacon consiste no demonstrativo de apuração do Pis e da Cofins, obrigação acessória por meio da qual são prestadas diversas informações necessárias à apuração dessas contribuições, tais como totais de créditos apurados em cada mês, segregados segundo grupos indicados nesse demonstrativo; valores totais de receita de venda, agrupadas segundo a incidência dessas contribuições; informações sobre os valores mensais de cada espécie de crédito apurado, a parcela utilizada como desconto (abatimento) dos valores devidos pelas vendas realizadas, e seus saldos inicial e final.

Verificou-se que a interessada informou nas Fichas 06A e 16A dos Dacon referentes aos meses 01/2006 a 12/2007, somente sob a coluna “Vinculados à Receita Não tributada no Mercado Interno”, os valores das operações que geraram crédito do Pis e da Cofins, embora produza e comercialize produtos tributados pelo Pis/Cofins, conforme se verifica nas planilhas que apresentou.

Dessa forma, deixou de preencher a coluna “Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno” com valor das operações que geraram direito ao crédito.

Sustentou a interessada em suas respostas à Fiscalização, que todas as operações da cooperativa ocorrem sem incidência das contribuições consoante o ato cooperativo conceituado no art. 79 da Lei nº 5.764/71.

Todavia, divergiu desse entendimento a Fiscalização, explicando que a segregação de créditos do Pis e da Cofins deve seguir a lógica da alíquota prevista para o produto, independentemente de haver ou não redução da base de cálculo, em função das exclusões previstas para as cooperativas. Ademais, acrescentou que a redução prevista não torna nulo o valor da base de cálculo dos produtos tributados.

Neste sentido, a fim de apurar especificamente os créditos vinculados aos produtos tributados à alíquota zero (0%) solicitou-se à interessada informar a parcela mensal dos créditos do Pis e da Cofins referentes a insumos aplicados na produção de produtos

tributados por essas contribuições, e a parcela mensal dos créditos referente a insumos aplicados na fabricação de produtos desonerados dessas contribuições (isentos, alíquota 0%, NT, suspenso).

Em resposta, a interessada apresentou a planilha intitulada “CÁLCULO DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PROPORÇÃO DA VENDA DE PRODUTOS TRIBUTADOS E NÃO TRIBUTADOS”.

A partir da base de cálculo dos créditos declarados nos Dacon, elaborou-se o Anexo 1 ao TVF, por meio do qual apurou-se a parcela do crédito vinculada à receita desonerada do Pis/Cofins. Nesse cálculo, excluiu-se da base de cálculo dos créditos a parcela referente à aquisição de produtos para revenda e a parcela referente à devolução de vendas (linha 12 das Fichas 06A/16A ou 06/12).

Feitas essas exclusões, apurou-se o resultado mostrado na coluna “d”, sobre o qual aplicou-se o percentual de custos referentes aos insumos aplicados nos produtos desonerados do Pis/Cofins, segundo informou a interessada, coluna “e”. Ao final, apurou-se o valor dos créditos incentivados do Pis/Cofins, ou seja, créditos vinculados às operações desoneradas dessas contribuições (colunas “g” e “h”).

#### **Apuração das exclusões da base de cálculo do Pis e da Cofins.**

A interessada apresentou planilha denominada “DADOS PARA APURAÇÃO DOS DÉBITOS DE PIS E COFINS”, na qual detalha a apuração dos referidos débitos, a partir das receitas auferidas pela cooperativa, dos custos agregados aos produtos dos cooperados e do valor do leite que adquire de seus associados (cooperados).

Pela análise dessa planilha, verificou-se que a interessada excluiu da base de cálculo do Pis e da Cofins referente aos produtos tributados a totalidade do custo agregado aos produtos que fabrica e o valor total do leite que repassa a seus cooperados.

Todavia, divergiu a Fiscalização, esclarecendo que tal apuração não pode ser considerada correta, pois o art. 11 da IN (SRF) nº 635/2006, determina o que deve ser excluído da base de cálculo do Pis e da Cofins, sendo certo que tal exclusão pressupõe que tais valores estejam incluídos na referida base de incidência.

A Autoridade Fiscal ponderou que se tais custos e repasses se referem tanto a produtos tributados quanto a produtos não tributados (alíquota zero, isentos e NT), não há que se falar na exclusão do valor total somente da base de cálculo dos produtos tributados.

Por essa razão, solicitou-se da interessada a apresentação de memória de cálculo referente à apropriação desses valores aos produtos tributados e aos não tributados, tal como consta no item 1 do Termo de Constatação e de Início de Procedimento Fiscal.

Em resposta, a interessada apresentou a planilha denominada “CÁLCULO DAS EXCLUSÕES DO ATO COOPERATIVO PROPORCIONAL A TRIBUTAÇÃO DA RECEITA”, anexo, por meio das quais prestou as informações solicitadas.

A partir dessas informações, elaborou-se o Anexo 2, no qual calculou-se o valor das exclusões da base de cálculo dos produtos tributados, tendo sido o resultado das exclusões mostrado na coluna “r” – valores esses que coincidem com os apresentados na planilha da interessada.

#### **Apuração da Base de Cálculo do Pis/Cofins.**

Apuradas as exclusões, elaborou-se o Anexo 3, por meio do qual apurou-se a base de cálculo do Pis e da Cofins, a partir das receitas de vendas de produtos tributados, das vendas de mercadorias a não cooperados e da receita de aluguel, tendo sido o resultado apresentado na coluna “v”, e o valor das contribuições, nas colunas subsequentes (“dp” e “dc”).

**Apuração dos Créditos a serem Ressarcidos.**

A fim de apurar o saldo de créditos do Pis e da Cofins, elaborou-se o Anexo 4, por meio do qual foi feito o confronto dos créditos totais destas contribuições, calculados a partir da base de cálculo dos créditos declarada em Dacon (excluídas as devoluções de vendas, pelos motivos expostos acima) e dos débitos dessas contribuições apurados no Anexo 3, tendo sido o saldo mostrado nas colunas “sp” (saldo de crédito do PIS) e “sc” (saldo de crédito de COFINS).

Pelo confronto entre os valores mostrados nessas colunas e os créditos incentivados apurados no Anexo 1, mostrados, respectivamente, nas colunas “g” (créditos incentivados do PIS) e “h” (créditos incentivados da COFINS), verifica-se que os primeiros (“sc” e “sp”) superam os últimos “g” e “h”, sendo que por essa razão, conclui-se que todo o crédito incentivado apurado no Anexo 1 pode ser ressarcido à interessada.

**Ressarcimento do Crédito Presumido do Pis/Cofins.**

A interessada apresentou a planilha denominada “DEMONSTRATIVO DO SALDO DO CRÉDITO PRESUMIDO ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS COMPUTADO NAS PER/DCOMP DO 2º. TRIMESTRE DE 2005”, em anexo, por meio da qual informa a parcela do valor a ressarcir correspondente ao referido benefício (crédito presumido do Pis e da Cofins), previsto na Lei nº 10.925/2004, incluído nos PERDCOMP referentes ao 2º trimestre/2005.

Cabe esclarecer, por oportuno, que no Dacon referente ao 1º. trimestre/2005, o crédito presumido da atividade agroindustrial é registrado, mantido na escrita e integra o valor do pedido de ressarcimento referente ao 2º trimestre/2005. Já nos Dacons referentes ao 2º trimestre/2005 em diante, o valor do crédito presumido é registrado na linha correspondente (Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais), e estornado na linha referente a ajustes ((-)Ajustes Negativos de Créditos).

Conforme se conclui da leitura do “caput” do artigo 8º da Lei nº 10.925/04, o crédito presumido apurado pelo contribuinte somente poderá ser deduzido da COFINS apurada em cada período de apuração.

Apesar de a “contrario sensu” do dispositivo legal citado ficar evidenciado que o contribuinte não pode utilizar aquele crédito com fins de ressarcimento/compensação, a IN-SRF nº 660/06 trouxe mais luz à questão ao reafirmar que o crédito presumido da COFINS não poderia ser objeto de compensação ou ressarcimento.

O CARF tem igual entendimento conforme se verifica no acórdão 203-13.259, sessão de 04/09/08.

Diante do acima exposto, entendeu a Autoridade Fiscal que o valor do crédito presumido não poderia ser ressarcido.

**Resumo dos créditos a serem ressarcidos.**

Apresentou-se no Anexo 5 o valor dos créditos do Pis e da Cofins referentes ao período de 04/2005 a 12/2007 pleiteados pela interessada por meio dos PERDCOMP ali relacionados e o valor dos créditos a ressarcir reconhecidos como legítimos pela Fiscalização.

Pode-se observar que todo o crédito a ser ressarcido à interessada constante no Anexo 5 é exatamente o valor que já tinha sido calculado no Anexo I, relativamente os valores de crédito incentivado, já que os valores postulados a título de créditos presumidos não foram aceitos pela Fiscalização.

Cientificada do despacho decisório em 13/11/2014, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, alegando os fundamentos de fato e de direito sintetizados a seguir:

### **1. Dos fatos**

A Impugnante é sociedade cooperativa que objetiva promover o estímulo, o desenvolvimento progressivo e a defesa de suas atividades sociais e econômicas de natureza comum, conforme se extrai de seus estatutos sociais.

Como se pode verificar nas declarações de obrigação acessória transmitidas para a Receita Federal do Brasil, a Impugnante é optante do Lucro Real que, a partir de agosto de 2004, subsumiu-se ao regime não cumulativo de recolhimento do PIS – Programa de Integração Social e da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, instituído pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, e modificações posteriores.

Na consecução de seus objetivos a Impugnante industrializa e comercializa a produção de seus associados/cooperados, e, em face da sistemática da não cumulativa de recolhimento das contribuições, nos termos da legislação específica, passou a ser legítima detentora do direito de créditos sobre aquisições de insumos utilizados no desempenho de suas atividades.

Diante disso, a Impugnante efetuou pedidos de ressarcimento dos saldos credores de PIS e COFINS, acumulados em decorrência das vendas efetuadas com suspensão, isenção, não incidência ou alíquota zero.

Todavia, ao analisar o pleito de ressarcimento da Impugnante, a autoridade fiscal não concordou com alguns critérios de cálculo, fazendo ajustes na apuração do PIS e COFINS a luz do seu entendimento e concluindo por deferir parcialmente os pedidos de ressarcimento.

Contudo, com o devido respeito, não há como concordar com o entendimento exarado pela ilustre autoridade fiscalizadora, razão pela qual merece reformas a decisão proferida nos autos deste processo administrativo.

### **2. Da decisão**

Quando da análise da apuração das contribuições para o PIS e a COFINS apresentada pela Impugnante nas DACON referentes a cada período de apuração, o agente fiscalizador em seu Relatório Fiscal de Auditoria do Crédito que contemplou os anos de 2005 a 2007, apontou as seguintes inconsistências e ajustes necessários no cálculo da Impugnante:

- a) O agente fiscalizador entendeu que os critérios de rateio do crédito empregados nas DACON elaboradas pela Impugnante não estão coerentes. Diante desse entendimento recalculou os percentuais de rateio aumentando a proporção das receitas tributadas e diminuindo a proporção das receitas não tributadas. Consequentemente, o crédito vinculado a receita não tributada diminuiu significativamente, passando para a coluna de créditos vinculados a receita tributada da DACON, os quais segundo seu entendimento, não são passíveis de ressarcimento;
- b) Argumentou que no caso específico da Impugnante, somente geram direito a crédito os insumos empregados na fabricação de leite e de queijos. Segundo esse entendimento, glosou os créditos apropriados sobre as mercadorias adquiridas para revenda;
- c) Glosou o crédito referente aos insumos de produção proporcional a receita de produtos tributados mesmo que a operação seja sem incidência das contribuições;

d) Recalculou as exclusões da base de cálculo das contribuições pertinentes às sociedades cooperativas alegando que só é possível fazer a exclusão do custo agregado e do valor repassado aos associados se os valores estiverem incluídos na base de incidência.

Vejamos as razões de reforma da decisão proferida, atentando aos fatos originários do direito da Impugnante, qual seja, as vendas com suspensão, isenção, não incidência e alíquota zero.

### **3.1 Da homologação tácita do crédito objeto do pedido de ressarcimento.**

Informou a insurgente que após transmitir a DACON, referente a cada período de apuração para a Receita Federal do Brasil, formalizou os pedidos de ressarcimento dos saldos credores acumulados em função das vendas com suspensão, isenção, não incidência e alíquota zero.

Conforme pode ser constatado, no recibo de transmissão do PER/DCOMP, objeto do despacho decisório em destaque, o pedido de ressarcimento foi transmitido para a Receita Federal do Brasil no dia 11/09/2008.

Vale dizer que o valor dos créditos passíveis de ressarcimento foi devidamente declarado nas DACON e nos PER/DCOMP e em nenhum momento a Impugnante deixou de fornecer qualquer informação para a Receita Federal do Brasil.

Ocorre que, a Impugnante tomou ciência do despacho decisório homologando parcialmente os créditos solicitados no dia 13.11.2014, ou seja, mais de 6 anos depois da transmissão/protocolo do pedido de ressarcimento.

Assim, passados mais de 5 (cinco) anos da apuração do crédito, bem assim passados mais de 05 (cinco) anos para o Fisco se manifestar sobre os pedidos de ressarcimento efetuada pelo Contribuinte, os créditos tributários em destaque estão tacitamente homologados.

Portanto, considerando que entre a apuração dos créditos tributários (em conta gráfica da Impugnante), e, considerando que entre a data do protocolo do pedido de ressarcimento e a ciência da decisão, passaram-se mais de 5 (cinco) anos, o crédito tributário está tacitamente homologado.

Destarte, transcorrido cinco anos da ocorrência do fato gerador do tributo (apuração dos créditos) desde que não haja pronunciamento da Fazenda Pública, o lançamento é homologado e o crédito tributário definitivamente extinto. É a determinação do § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional.

Em perfeita harmonia com o dispositivo transcrito, dispõe o inciso VII, do art. 156, do mesmo Codex:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...]

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

Com efeito, os créditos apurados pela Impugnante, objeto do pedido de ressarcimento, efetuados no período acima apontado foram homologados tacitamente.

Assim, não há como falar em indeferimento (ainda que parcial) dos créditos requeridos, posto que encontram-se tacitamente homologados.

### **3.2 Do método de determinação dos créditos - critérios de rateio para segregação dos créditos aplicados comumente a mais de um tipo de receita.**

Pugnou a defesa que fossem reconhecidos os seus critérios de rateio e apropriação do crédito em conformidade com o que declarou nas DACON, considerando-se no cálculo da proporção das receitas não tributadas, as receitas sem incidência das contribuições decorrentes do ato cooperativo.

### **3.2.1 Da não Consideração da Receita sem Incidência Decorrente do Ato Cooperativo.**

Aduziu a insurgente que não é possível tributar as operações que envolvam os atos cooperativos, quais sejam, as operações realizadas entre a Impugnante e seus associados, com amparo no art. 79 e seu parágrafo único da Lei nº 5.764/1971.

### **3.2.2. Da Glosa dos Créditos Referentes aos Bens para Revenda.**

Vindicou a manifestante o reconhecimento do seu direito creditório e do direito ao ressarcimento do crédito vinculado as aquisições de bens para revenda.

### **3.2.3 Da Glosa dos Créditos Referentes aos Bens e Serviços Utilizados como Insumos de Produção do Leite e Derivados.**

Recorreu aos fundamentos legais dispostos no tópico “3.2.1”, defendendo que os atos cooperados configuram-se em hipótese de não incidência, portanto os insumos vinculados às operações de saída consideradas como ato cooperativo não devem ser tributadas.

### **3.3 Das exclusões da base de cálculo permitidas as sociedades cooperativas.**

Postulou a manutenção dos valores de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins permitida às sociedades cooperativas, conforme declarado pela Impugnante nas DACON, conforme disposto no inciso I do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

### **3.3.1 Da Reversão do Estorno do Crédito Presumido das Atividades Agroindustriais.**

Formulou pedido subsidiário, caso prevaleça o entendimento da Fiscalização no tocante às exclusões da base de cálculo mencionadas no tópico anterior, que aumentou os débitos gerados em cada período de apuração, para que se proceda ao ajuste do estorno do crédito presumido para equalizar o valor do crédito apropriado ao valor do novo débito apurado.

### **3.4. Do direito ao crédito presumido. atividades agroindustriais.**

Aduziu que o crédito presumido apropriado pela Impugnante encontra-se previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04. Quanto a possibilidade de ressarcimento do crédito, aponta o art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Observou a defesa que o texto do mencionado artigo não faz distinção da origem dos créditos, ou seja, se os créditos acumularam em função das vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência, poderão ser ressarcidos na forma desse artigo. Ademais, não há nenhuma determinação legal impeça o ressarcimento do crédito presumido do PIS e COFINS decorrente das atividades agroindustriais, uma vez que a compensação referida no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04 estabelece uma faculdade ao contribuinte, qual seja, “poderão deduzir” das contribuições sociais o referido crédito. Logo, trata-se de mera faculdade o que não impede o pedido de ressarcimento seja nos moldes das disposições que regem as contribuições para o PIS e a COFINS, seja pelo princípio geral de ressarcimento previsto no art. 73 da Lei nº 9.430/96.

Razão pela aduz que não merece prosperar o indeferimento do crédito presumido do PIS e COFINS das atividades agroindustriais postulado nos pedidos de ressarcimento do 2º trimestre de 2005.

### **3.5. Do saldo credor acumulado no período de 2004 a maio de 2005 - pedido de ressarcimento 2º trimestre de 2005.**

No pedido de ressarcimento pertinente ao 2º trimestre de 2005, a Impugnante solicitou o ressarcimento dos créditos acumulados em 2004, 1º trimestre de 2005 e os créditos apurados no 2º trimestre de 2005.

A autoridade fiscalizadora se pronunciou com respeito ao crédito presumido e glosou o crédito presumido apurado nesse período, porém, simplesmente desconsiderou os créditos básicos apropriados sobre aquisições de insumos de pessoa jurídica.

O parágrafo único do art. 16 da Lei nº 11.116/2005 estabelece que “o saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre calendário anterior ao de publicação desta lei” poderá ser compensado ou ressarcido a partir da promulgação da lei.

Razão pela qual, mais uma vez merece reformas o despacho decisório em combate, para que sejam restabelecidos os créditos acumulados no ano de 2004 e 1º trimestre de 2005 solicitados em ressarcimento no PER/DCOMP do 2º trimestre de 2005.

### **3.6. Do crédito apurado no mês de abril de 2005.**

Conforme demonstra a autoridade fiscalizadora no anexo 5 do “Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal”, no 2º trimestre de 2005 somente foram reconhecidos os créditos apurados nos meses de maio e junho.

Salienta-se que por força da expressão “ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei” do art. 16 da Lei nº 11.116/2005 citado no tópico anterior, sendo a lei publicada em 19.05.2005, no pedido de ressarcimento a Impugnante informou o crédito referente ao mês de abril somado ao mês de maio, somando ainda no mês de maio os saldos acumulados de 2004 a 03.2005.

Fato é que a autoridade fiscalizadora desconsiderou os créditos apurados no período de 2004 a 03.2005 e também não contemplou no 2º trimestre de 2005 o valor do crédito apurado no mês de abril.

Toda a documentação, as memórias de cálculo e os arquivos digitais que demonstram e comprovam a origem do crédito referente ao mês de 04.2005 foi apresentada para o agente fiscalizador, portanto, requer-se de imediato que o crédito apurado no mês de 04.2005 seja integrado aos saldos passíveis de ressarcimento apurados pelo auditor fiscal no 2º trimestre de 2005.

### **4. Do requerimento final.**

Diante de tudo o que foi dito e apontado na presente Manifestação de Inconformidade, e confiando nos conhecimentos jurídicos do ilustre Julgador, requer-se:

- 1 – O recebimento e processamento da presente peça, com os documentos que a acompanham;
- 2 – Seja dado provimento a presente manifestação de inconformidade para o fim de que, seja declarado nulo o presente despacho decisório em face da homologação tácita dos créditos;

- 3 – Sejam declaradas homologadas as compensações e determinado o ressarcimento imediato do saldo do crédito obtido entre o valor do pedido menos as declarações de compensação vinculadas ao presente processo;
- 4 – Caso o Ilustre Julgador entenda que a homologação tácita do crédito não se aplica, o que não se espera, seja reformado o Despacho Decisório para o fim de que:
- a) Sejam reconhecidos os critérios de rateio e apropriação do crédito em conformidade com o que a Impugnante declarou nas DACON;
  - b) Seja considerado no cálculo da proporção das receitas não tributadas as receitas sem incidência das contribuições decorrente do ato cooperativo;
  - c) Seja reconhecido o direito creditório e o direito ao ressarcimento do crédito vinculado as aquisições de bens para revenda;
  - d) Seja reconhecido o direito creditório e o direito ao ressarcimento do crédito vinculado aos bens e serviços utilizados como insumos de produção no exato valor declarado pela Impugnante nas DACON e nos pedidos de ressarcimento;
  - e) Sejam mantidos os valores da exclusão da base de cálculo no exato valor declarado pela Impugnante nas DACON;
  - f) Caso seja mantido o valor das exclusões da base de cálculo determinado pelo agente fiscalizador, o que resultou em aumento dos débitos das contribuições, solicita-se a reversão do estorno do crédito presumido das atividades agroindustriais para que o crédito apurado seja apropriado até o limite do débito apurado;
  - g) Seja reconhecido o direito creditório e o direito ao ressarcimento do crédito presumido das atividades agroindustriais apurado até março de 2005;
  - h) Seja reconhecido o direito creditório e o direito ao ressarcimento dos créditos básicos sobre as aquisições de bens e serviços apurados no período de 2004 a 03.2005 informados no pedido de ressarcimento do 2º trimestre de 2005;
  - i) Seja restabelecido de imediato ao saldo passível de ressarcimento, o crédito apurado no mês de abril de 2005;
  - j) Sejam declaradas homologadas as compensações vinculadas ao presente processo;
  - k) Seja determinado o ressarcimento do crédito remanescente.

Em decisão unânime, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório.

Cientificada, a recorrente reproduziu os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme da decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário com a seguinte estrutura:

#### I. DO LANÇAMENTO E DO ACÓRDÃO RECORRIDO

#### II. PRELIMINARMENTE

##### 2.1. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO PARALISADO E SEM ACÓRDÃO DECISÓRIO

#### III. DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS – RAZÕES DE REFORMA

### 3.1. DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO CRÉDITO OBJETO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO

### 3.2. DO MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS - CRITÉRIOS DE RATEIO PARA SEGREGAÇÃO DOS CRÉDITOS APLICADOS COMUMENTE A MAIS DE UM TIPO DE RECEITA

3.2.1. Da não Consideração da Receita sem Incidência Decorrente do Ato Cooperativo

3.2.2. Da Glosa dos Créditos Referentes aos Bens para Revenda

3.2.3. Da Glosa Parcial dos Créditos Referentes aos Bens e Serviços Utilizados como Insumos de Produção do Leite e Derivados

### 3.3. DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO PERMITIDAS AS SOCIEDADES COOPERATIVAS

3.3.1. Da Reversão do Estorno do Crédito Presumido das Atividades Agroindustriais

### 3.4. DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS

### 3.5. SALDO CREDOR ACUMULADO NO PERÍODO DE 2004 A MAIO DE 2005 - PEDIDO DE RESSARCIMENTO 2º TRIMESTRE DE 2005

### 3.6. DO CRÉDITO APURADO NO MÊS DE ABRIL DE 2005

## IV. DO DIREITO A CORREÇÃO MONETÁRIA

## V. DO REQUERIMENTO FINAL

Por fim, pede o que se segue:

*“I. seja o presente recurso voluntário recebido e processado;*

*II. o recebimento e processamento da presente peça, com os documentos que a acompanham;*

*III. seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para o fim de que, seja reformando o Despacho Decisório e o Acórdão nos termos das razões de pedir;*

*IV. por conseguinte, homologar os créditos requeridos, e, ato contínuo, homologar as compensações declaradas, decidir pela atualização dos créditos com aplicação da SELIC desde a data do protocolo dos pedidos, decidir pela expedição da ordem bancária e decidir sobre o depósito na conta bancária informada no pedido de ressarcimento;*

*V. caso o Ilustre Julgador entenda que a homologação tácita do crédito não se aplica, o que não se espera, seja reformado o Despacho Decisório para o fim de que:*

*a. Sejam reconhecidos os critérios de rateio e apropriação do crédito em conformidade com o que a Impugnante declarou nas DACON;*

*b. Seja considerado no cálculo da proporção das receitas não tributadas as receitas sem incidência das contribuições decorrente do ato cooperativo;*

*c. Seja reconhecido o direito creditório e o direito ao ressarcimento do crédito vinculado as aquisições de bens para revenda;*

*d. Seja reconhecido o direito creditório e o direito ao ressarcimento do crédito vinculado aos bens e serviços utilizados como insumos de produção no exato valor declarado pela Impugnante nas DACON e nos pedidos de ressarcimento;*

*e. Sejam mantidos os valores da exclusão da base de cálculo no exato valor declarado pela Impugnante nas DACON;*

*VI. Caso seja mantido o valor das exclusões da base de cálculo determinado pelo agente fiscalizador, o que resultou em aumento dos débitos das contribuições, solicite-se a reversão do estorno do crédito presumido das atividades agroindustriais para que o crédito apurado seja apropriado até o limite do débito apurado;*

*VII. Seja reconhecido o direito creditório e o direito ao ressarcimento do crédito presumido das atividades agroindustriais apurado até março de 2005;*

*VIII. Seja reconhecido o direito creditório e o direito ao ressarcimento dos créditos básicos sobre as aquisições de bens e serviços apurados no período de 2004 a 03.2005 informados no pedido de ressarcimento do 2º trimestre de 2005;*

*IX. Seja reestabelecido de imediato ao saldo passível de ressarcimento, o crédito apurado no mês de abril de 2005;*

*X. Sejam declaradas homologadas as compensações vinculadas ao presente processo;*

*XI. Seja determinado o ressarcimento do crédito remanescente;*

*XII. a mais ampla produção de provas, em especial a juntada de novos documentos, a perícia e outras que se fizerem necessárias para o bom deslinde do feito.”*

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade, contudo, por razões que serão expostas a seguir, deve ser conhecido em parte.

A matéria controversa gravita na insuficiência dos créditos pleiteados para compensação integral dos débitos confessados pela recorrente, relativamente ao PIS/PASEP não cumulativo do mercado interno do 2º trimestre de 2005.

A recorrente é cooperativa de produção agropecuária, que se dedica à produção e comercialização de leite e seus derivados, produtos tais fabricados a partir do leite adquirido de seus cooperados.

Dentre os produtos por ela fabricados, o leite e queijo são tributados à alíquota zero pelas contribuições do PIS e da COFINS, em razão do disposto no art. 1º, incisos XI e XII, da Lei nº 10.925/04.

Parte da receita auferida pela cooperativa refere-se à revenda de produtos a seus cooperados e a terceiros não cooperados, como milho, farelo, defensivos agrícolas, vacinas e outros produtos por eles empregados na produção de leite.

A análise preliminar da fiscalização, a partir das informações prestadas pela recorrente, indicou que o PIS e a COFINS foram apurados pelo regime de incidência não-cumulativa, e que os saldos credores dessas contribuições acumulados decorrem de vendas tributadas à alíquota zero e dos benefícios fiscais para as cooperativas de produção agropecuária previstos no art. 11 na IN SRF nº 635/2006.

### **Preliminar**

A Recorrente procura defender, no caso concreto, a ocorrência da prescrição intercorrente.

No entanto, restou pacificado neste Conselho que não se aplica o instituto da prescrição intercorrente aos processos administrativos fiscais, conforme Súmula CARF nº 11, nos seguintes termos:

#### **Súmula CARF nº 11**

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Aprovada pelo Pleno em 2006. **Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Registre-se que a mencionada súmula é de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do art. 72, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Desse modo, considerando a instauração do contencioso administrativo, não há que se falar prescrição intercorrente, em face da norma prescrita na Súmula CARF nº. 11, acima transcrita.

### **Mérito**

#### **1. Da homologação tácita do crédito objeto do pedido de ressarcimento**

O tema encontra-se no título 3.1 do recurso voluntário.

A recorrente requer que seja declarada a homologação tácita dos créditos por ela apurados, objeto do pedido de ressarcimento, em razão da transmissão do PER/DCOMP em 11.09.2008 e da ciência do despacho decisório em 13.11.2014. Assim, passados mais de 5 anos, aduz que os créditos estão homologados.

Inicialmente, imperativo esclarecer que, no pedido de restituição ou ressarcimento do indébito tributário, formulado nos termos do art. 168 do CTN, não houve estabelecimento de prazo fatal para que a Fazenda proceda sua análise.

Ocorre a homologação tácita quando a Administração Tributária deixar de analisar a Declaração de Compensação (DCOMP) no prazo de cinco anos a contar de sua apresentação, nos termos do parágrafo 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, nesta situação, considera-se que a compensação foi homologada tacitamente. Deste modo, homologa-se a compensação, mas não o crédito conforme ponderou a recorrente.

Igualmente não ocorre, sobre a análise do crédito, o instituto da decadência, tendo em vista que o prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da

compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza dos créditos dos sujeitos passivos e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelos contribuintes.

A defesa socorre-se ao art. 150, § 4º, do CTN para aludir à homologação tácita e à extinção do crédito tributário, contudo, dispositivo diz respeito à constituição do crédito tributário através do lançamento por homologação, que ocorre para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O que a recorrente pretende se referir é ao prazo de cinco anos determinado ao Fisco, contado da data de entrega da declaração de compensação, original ou retificadora, para homologar as compensações declaradas, nos termos do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, para, então, ao fim do prazo, considera-las homologadas tacitamente:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Como bem ensina o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, em seu voto formalizado no Acórdão nº 3201-004.587, no julgamento do recurso voluntário do Processo nº 10680.005049/2002-71, em sessão de 11.12.2018:

“Como se vê, por disposição legal expressa, a homologação tácita é aplicável unicamente à **Declaração de Compensação**, não havendo possibilidade de sua aplicação aos Pedidos de Restituição e Ressarcimento (PER).

Isto ocorre porque quando o contribuinte realiza um pedido de compensação, nada mais está fazendo do que um lançamento por homologação: apura o tributo devido, realiza a declaração, e substitui o pagamento em espécie, por um pagamento com crédito tributário que possui junto ao ente tributante. E é por essa razão que, quando não há a apreciação expressa do pedido de compensação, passados 5 anos após a sua apresentação, ocorre a respectiva homologação. Em última análise, o que há é a homologação do lançamento realizado pelo contribuinte, sendo que o pagamento da obrigação tributária se dá com a utilização do seu direito creditório.”

Portanto, não há que se falar na ocorrência de homologação tácita do PER.

## 2. Do método de determinação dos créditos pelo rateio da natureza da receita e da apuração do crédito

O tema encontra-se nos títulos 3.2 e 3.2.1 do recurso voluntário.

Imperativo iniciar com a legislação sobre o assunto.

O método de rateio da receita bruta para determinação dos créditos descontáveis dos custos e despesas com insumos e serviços utilizados como insumos, para os casos em que os contribuintes tem parte da receita tributada e parte não tributada, está previsto nos §§ 7º, 8º, e 9º do art. 3º, das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03:

### Lei n.º 10.637/2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...);

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

(...).

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...);

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será

apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

### **Lei nº 10.833/2003**

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa,;

(...);

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...).

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:

(...);

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...);

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

(...).

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...).

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...).

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;

(...).

Na hipótese da apuração não-cumulativa das contribuições, em relação a apenas parte de suas receitas, o crédito deve ser calculado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, conforme dispõe o art. 3º, § 7º, leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, c/c art. 15, § 5º, Lei nº 10.865/04.

Da mesma maneira, vincula-se ao tipo de receita os créditos apurados nas operações de exportação e nas operações sujeitas a suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições, nos termos do art. 3º, § 8º, Lei nº 10.637/02, art. 3º, § 8º, e art. 6º, § 3º, Lei nº 10.833/03, e art. 17, Lei nº 11.033/04.

O art. 17 da Lei nº 11.033/04 permitiu a manutenção de créditos das contribuições vinculados às operações de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Ademais, o art. 16 da Lei nº 11.116/05 dispõe que o saldo credor das contribuições, acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário, pode ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento.

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Da combinação dos dispositivos, tem-se a condição de que podem ser objeto de ressarcimento unicamente os créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições.

Pois bem.

A recorrente informou, nos DICON, valores das operações que geraram crédito sob a coluna "Vinculados à Receita Não tributada no Mercado Interno", contudo, a partir de planilhas por ela produzidas, a fiscalização constatou a produção e a comercialização de produtos tributados pelas contribuições, deste modo, deveria a recorrente preencher os valores de crédito vinculados à receita tributada no mercado interno.

Em relação à segregação dos créditos entre vinculados à receita tributada e não tributada, cauciona sua argumentação no guia do DICON:

- Na coluna "Créditos Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno", o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a receitas de vendas tributadas, que gerem direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

- Na coluna "Créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno", o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

De posse das orientações, afirma que calculou a proporção das receitas tributadas e não tributadas e aplicou essa proporção sobre as aquisições de bens para revenda, insumos de produção e despesas vinculados as atividades operacionais por ela desempenhadas.

Ademais, a recorrente sustenta que todas as operações ocorrem sem incidência, consoante o ato cooperativo conceituado no art. 79 da Lei nº 5.764/71.

#### SEÇÃO I Do Ato Cooperativo

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Nesse sentido, entende que “as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa, e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil, pois não há como fazer negócio mercantil consigo mesmo, não há como realizar operação de compra e venda com a mesma pessoa”.

Assim, “visto que NÃO HÁ NEGÓCIO MERCANTIL, nas operações realizadas entre os associados, Recorrente, e a cooperativa, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DO ASSOCIADO QUANDO OS PRODUTOS SÃO ENTREGUES À COOPERATIVA”. E conclui que “não existindo receita, não há incidência das contribuições sociais denominadas PIS e COFINS nas operações onde existem atos cooperativos”.

Do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, tem-se o entendimento de que “a segregação de créditos do Pis e da Cofins deve seguir a lógica da alíquota prevista para o produto, independentemente de haver ou não redução da base de cálculo, em função das exclusões previstas para as cooperativas”.

Após a reapuração dos créditos, pelo rateio aplicado pela fiscalização, a recorrente pugnou para que fossem reconhecidos seu método e a sua apropriação do crédito, considerando-se, no cálculo da proporção das receitas não tributadas, as receitas sem incidência das contribuições decorrentes do ato cooperativo.

Não assiste razão à recorrente.

Conforme apurado pela fiscalização, não são todas as receitas, da cooperativa, que se enquadram como atos cooperados e, portanto, não são tributadas. Tal posicionamento encontra respaldo nas cortes superiores.

O STJ firmou, em sede de recurso repetitivo, nos julgamentos dos REsp nº 1.164.761/MG e 1.141.667/RS, que os atos cooperativos típicos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados (cooperados) com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos

atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

(REsp 1164716/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

(REsp 1141667/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

Por sua vez, o STF, em repercussão geral, no julgamento do RE nº 599.362/RJ, consignou que incide contribuição sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela cooperativa com terceiros, naquele caso, tomadores de serviço, sendo fixada a seguinte tese sob o Tema 323:

“A receita auferida pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP.”

Assim fundamentou a corte suprema no voto dos embargos, em 08.11.2016:

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Artigo 146, III, c, da CF/88. Possibilidade de tributação do ato cooperativo. Cooperativa. Contribuição ao PIS. Receita ou faturamento. Incidência. Fixação de tese restrita ao caso concreto. Embargos acolhidos sem efeitos infringentes.

1. A norma do art. 146, III, c, da Constituição, que assegura o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, é dirigida, objetivamente, ao ato cooperativo, e não, subjetivamente, à cooperativa.

2. O art. 146, III, c, da CF/88, não confere imunidade tributária, não outorga, por si só, direito subjetivo a isenções tributárias relativamente aos atos cooperativos, nem estabelece hipótese de não incidência de tributos, mas sim pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo, dispondo que lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto.

3. O tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é uma questão política, devendo ser resolvido na esfera adequada e competente ou seja, no Congresso Nacional.

4. No contexto das sociedades cooperativas, verifica-se a materialidade da contribuição ao PIS pela constatação da obtenção de receita ou faturamento pela cooperativa, consideradas suas atividades econômicas e seus objetos sociais, e não pelo fato de o ato do qual o faturamento se origina ser ou não qualificado como cooperativo.

5. Como, nos autos do RE nº 672.215/CE, Rel. Min. Roberto Barroso, o tema do adequado tratamento tributário do ato cooperativo será retomado, a fim de se dirimir controvérsia acerca da cobrança de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, incidentes, também, sobre outras materialidades, como o lucro, tendo como foco os conceitos constitucionais de “ato cooperativo”, “receita de atividade cooperativa” e “cooperado” e, ainda, a distinção entre “ato cooperado típico” e “ato cooperado atípico”, proponho a seguinte tese de repercussão geral para o tema 323, diante da preocupação externada por alguns Ministros no sentido de adotarmos, para o caso concreto, uma **tese minimalista** :

“A receita ou o faturamento auferidos pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep.”

6. Embargos de declaração acolhidos para prestar esses esclarecimentos, mas sem efeitos infringentes.

Adotando-se os referidos precedentes, por imperativo do art. 62 do RICARF, apenas os atos cooperativos próprios ou típicos, praticados entre a cooperativa e os seus cooperados, para a realização de seus fins sociais, não se submetem à incidência das contribuições.

Logo, a cooperativa, ao atuar perante terceiros não associados, pratica ato não cooperativo, por isso haverá tributação, nos termos dos arts. 86 e 87 da Lei n. 5.764/71. As receitas, ainda que venham a ser repassadas para os cooperados, configuram receita da própria pessoa jurídica.

Neste tema, não há reparos no procedimento da fiscalização, visto que a autoridade fiscal corretamente respeitou a manutenção do crédito relativamente àqueles vinculados às vendas de leite e de queijo, ou seja, aqueles empregados na fabricação desses produtos.

### **3. Da glosa dos créditos referentes aos bens para revenda e da glosa parcial dos créditos referentes aos bens e serviços utilizados como insumos de produção do leite e derivados**

O tema encontra-se nos títulos 3.2.2 e 3.2.3 do recurso voluntário.

A recorrente vindica o reconhecimento do direito ao ressarcimento do crédito vinculado às aquisições de bens para revenda e outros bens e serviços utilizados como insumos na produção do leite e derivados, tendo em vista que a operação caracteriza-se como ato cooperativo.

Conforme constatado pela fiscalização, parte da receita auferida pela recorrente refere-se à revenda de produtos a seus cooperados e a terceiros não cooperados, tais como milho, farelo, defensivos agrícolas, vacinas e outros produtos por eles empregados na produção de leite.

A autoridade fiscal entendeu que “não geram direito ao ressarcimento os créditos do Pis e da Cofins referentes às mercadorias adquiridas para revenda aos associados da cooperativa ou a terceiro não associado, por se tratar de produtos tributados pelas referidas contribuições”.

Nesse assunto, ao encontro do entendimento do STJ e STF, conforme anteriormente exposto, a parcela de produtos e serviços adquiridos e destinados aos associados encaixa-se na situação de não incidência, dentro do alcance dos atos cooperativos e, portanto, os créditos vinculados a essas receitas podem ser objeto de ressarcimento.

O método de cálculo adotado no procedimento fiscal estabeleceu a proporção da receita sob o prisma do produto – sujeito à tributação ou não –, enquanto o entendimento das cortes superiores aplica-se sobre o binômio produto e operação – se ocorre junto aos associados ou se com terceiros.

Assim, se sobre o produto incide tributação, porém a operação se caracteriza como ato cooperativo típico, a receita não será tributada; todavia, se a operação for praticada com terceiro, ela será tributada; conseqüentemente, se o produto for não-tributado, por óbvio, a receita tampouco será.

Diante disso, voto por dar parcial provimento ao pleito, reconhecendo apenas o direito da recorrente ao ressarcimento dos créditos vinculados às operações cujos destinatários são os associados da cooperativa, ou seja, operações enquadradas como atos cooperativos.

### **4. Das exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas**

O tema encontra-se no título 3.3 do recurso voluntário.

A recorrente procedeu a exclusão, da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, do valor repassado aos associados pelos produtos por eles entregues a cooperativa, com base no art. 15, I, da MP nº 2.158-35/01:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa; (...)

Do mesmo modo, o art. 17º da Lei 10.684/03 autoriza excluir também os custos agregados aos produtos dos associados:

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

O artigo 11 da Instrução Normativa nº 635/06 regulamenta as exclusões e deduções da base de cálculo das cooperativas de produção agropecuária:

Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:

I - exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;

II - exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;

III - exclusão das receitas decorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;

V - dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;

VI - exclusão das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos, na hipótese de apuração das contribuições no regime cumulativo; e

VII - dedução das sobras líquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.

No entanto, a autoridade fiscal verificou que a recorrente excluiu da base de cálculo das contribuições, com relação às receitas tributadas, a totalidade do custo agregado aos produtos que fabrica e o valor total do leite que repassa a seus cooperados.

Se os custos e os repasses se referem tanto a receitas tributadas quanto a receitas não tributadas (alíquota zero, isentos e NT), é incorreto o procedimento de exclusão do valor total somente da base de cálculo das receitas tributadas.

Assim, aplica-se o mesmo entendimento do tópico anterior, ou seja, o cálculo proporcional deve dar-se sob a ótica da operação e do produto, respeitando a não incidência sobre o ato cooperativo e a tributação dos negócios jurídicos com terceiros, para, então, proceder as exclusões legais da base de cálculo conforme este rateio.

Nesses termos, voto por dar parcial provimento neste quesito.

## **5. Da reversão do estorno do crédito presumido das atividades agroindustriais e do direito ao crédito presumido na atividade agroindustrial**

O tema encontra-se nos títulos 3.3.1 e 3.4 do recurso voluntário.

Explica a peça recursal que:

“(…) até o primeiro trimestre de 2005 a Recorrente apropriou o crédito presumido das atividades agroindustriais e manteve o crédito na escrita. A partir de abril de 2005, o crédito presumido foi apropriado e estornado através de um ajuste negativo de créditos feito na DACON.

Esse procedimento foi adotado pela Recorrente em função do disposto no art. 9º da Lei nº 11.051/04. Vejamos:

Art. 9º O direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, recebidos de cooperado, fica limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (grifos nossos)

Em função desse dispositivo, a Recorrente estornou o crédito presumido de forma a limitar o crédito apropriado ao valor do débito gerado em cada período de apuração.

Assim sendo, caso prevaleça o entendimento do agente fiscalizador no tocante as exclusões da base de cálculo mencionadas no tópico anterior que aumentou os débitos gerados em cada período de apuração, o estorno do crédito presumido também deverá ser ajustado para equalizar o valor do crédito apropriado ao valor do novo débito apurado.”

Esta matéria está disciplinada nos artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/04, *in verbis*:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00,

1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

O dispositivo permitiu que o crédito presumido apurado pelos contribuintes somente pode ser deduzido da contribuição de cada período de apuração. Nada obstante, inexistente previsão legal para o ressarcimento/compensação.

Vejamos.

A compensação e o ressarcimento, admitidos pelo art. 6º da Lei nº 10.833/03, contemplam unicamente os créditos apurados na forma do art. 3º daquela lei:

Art. 6º A Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito **apurado na forma do art 3º**, para fins de:

(...) (destaquei)

A Instrução Normativa SRF nº 600/05, que disciplinava a restituição e a compensação, então vigente, dispunha em seu art. 21:

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **apurados na forma do art. 3º** da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, **poderão sê-lo na compensação** de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005. (destaquei)

Em conjunto, o art. 3º da IN SRF n.º 636/06 dispunha:

Do Direito ao Desconto de Créditos Presumidos

Art. 3º A pessoa jurídica agroindustrial que apure o imposto de renda com base no lucro real, inclusive a sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar **podem descontar créditos presumidos** calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

(...)

§ 6º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento. (destaquei)

Posteriormente, a IN SRF n.º 660/06 revogou a IN SRF n.º 636/06, mantendo-se o regramento do § 6º, II, do art. 3º desta no disposto no § 3º, II, do art. 8º daquela:

Do cálculo do crédito presumido

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

(...)

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento. (destaquei)

Os créditos presumidos da agroindústria não são apurados na forma do art. 3º das leis de regência das contribuições, mas sim nos termos do art. 8º, § 3º, da Lei n.º 10.925/04. Já suas utilizações estão previstas no próprio art. 8º e no art. 15, desta mesma lei, citados e transcritos anteriormente, ou seja, podem ser utilizados apenas e tão somente para dedução da contribuição devida em cada período de apuração.

Esse é o entendimento da Câmara Superior em diversos julgados, cujas ementas parciais passo a transcrever:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO E  
COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há base legal para o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925/2004, para agroindustrial que produz bebidas lácteas. Inaplicabilidade ao caso concreto da legislação posterior.”

(Acórdão n.º 9303-013.754, Processo n.º 10920.906170/2012-13, Sessão de 16.03.2023, Conselheiro Vinícius Guimarães)

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

O valor do crédito presumido a que fazem jus as agroindústrias somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em ressarcimento. A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados neste período alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/11/2009.”

(Acórdão n.º 9303-010.814, Processo n.º 16349.000041/2007-80, Sessão de 17.09.2020, Conselheiro Redator designado Andrada Márcio Canuto Natal)

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

**CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL OU RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. IMPOSSIBILIDADE.**

O crédito presumido da agroindústria previsto no art. 8º e 15 da Lei n.º 10.925/2004 não se confunde com o crédito previsto no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, ficando restrito o seu aproveitamento à compensação mediante abatimento das próprias contribuições para o PIS e a COFINS.”

(Acórdão n.º 9303-008.050, Processo n.º 10120.004233/2005-91, Sessão de 20.02.2019, Conselheira Vanessa Marini Ceconello)

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.**

O crédito presumido da agroindústria, correspondente à Cofins, apurado sobre aquisições de pessoas físicas e/ ou de pessoa jurídica, não sujeitas a esta contribuição, somente pode ser utilizado para dedução da contribuição apurada mensalmente, inexistindo amparo legal para o seu ressarcimento e/ ou compensação com outros tributos.”

(Acórdão n.º 9303-007.627, Processo n.º 13154.000169/2005-71, Sessão de 20.11.2018, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

Cabe ressaltar que o aproveitamento do crédito presumido, previsto no art. 36 da Lei n.º 12.058/09, não se aplica a pedidos anteriores ao mês de publicação da lei, ou seja, o pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos do citado artigo foi autorizado a partir de 01.11.2009, que não é o caso concreto.

Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Produção de efeito)

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2010.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (destaquei)

Nesse sentido, por falta de previsão legal, não há aproveitamento do crédito presumido das atividades agroindustriais em ressarcimento.

Em relação ao requerimento de deferimento da reversão do estorno do crédito presumido na apuração das contribuições, o presente caso restringe-se ao julgamento dos créditos do PER. Nesse sentido, a recorrente apresenta matéria estranha à lide, o que impõe, por conseguinte, o seu não conhecimento.

## **6. Do saldo credor acumulado no período de 2004 a maio de 2005 do pedido de ressarcimento do 2º trimestre de 2005**

O tema encontra-se no título 3.5 do recurso voluntário.

No pedido de ressarcimento do 2º trimestre de 2005, a recorrente solicitou o ressarcimento dos créditos acumulados em 2004, 1º trimestre de 2005 e os créditos apurados no 2º trimestre de 2005.

Alega que a autoridade fiscal glosou o crédito presumido apurado nesse período e desconsiderou os créditos básicos apropriados sobre aquisições de insumos de pessoa jurídica.

De fato, o parágrafo único do art. 16 da Lei nº 11.116/05 estabelece que *“relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei”*.

A IN SRF nº 600/05, que disciplinava a compensação e ressarcimento de créditos das contribuições, tratava especificamente desta matéria:

Art. 21. **Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos**, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - **custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência**; ou

(...)

§ 4º O disposto no inciso II aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

§ 5º **O saldo credor acumulado, na forma do inciso II e do § 4º, no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser utilizado para compensação a partir de 19 de maio de 2005.**

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III e o § 4º somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário.

(...)

§ 8º A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art. 22.

§ 9º O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.

Art. 22. **Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.**

§ 1º **O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP** ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 2º **O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II e do § 4º do art. 21, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.**

§ 3º **Cada pedido de ressarcimento deverá:**

I - **referir-se a um único trimestre-calendário.**

II - **ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.** (destaquei)

Logo, os §§ 2º e 3º do art. 22 acima autorizavam que o saldo credor acumulado, na forma do inciso II (custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com

suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência), no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderia ser utilizado para compensação a partir de 19 de maio de 2005.

Nesse sentido, por se tratar de reconhecimento de direito creditório, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, nos termos do art. 373 do Código Civil, aprovado pela Lei nº 13.105/16.

A defesa, em seu recurso, sustenta:

*“SALIENTA-SE QUE A IMPUGNANTE ENTREGOU À AUTORIDADE FISCALIZADORA TODAS AS MEMÓRIAS DE CÁLCULO E DOCUMENTOS QUE COMPROVAM A IDONEIDADE DOS CRÉDITOS GERADOS DE AGOSTO DE 2004 A MARÇO DE 2005.*

(...)

*Em conformidade com a decisão exarada pelo CARF, se os créditos são legítimos, o contribuinte pode retroagir e refazer as declarações no momento em que ocorreu o fato gerador, ou então, fazer a apropriação do crédito no período em que foi constatado o direito creditório.”*

Assim, a pretensão da recorrente de ressarcimento dos créditos básicos do período ora analisado seria acolhida mediante comprovação da regular apuração desses créditos. Contudo, como apontado pelo julgado *a quo*, não houve comprovação do direito em sede de Manifestação de Inconformidade:

*“Assim, tenho que para promover o ressarcimento/compensação por meio de DCOMP dos créditos acumulados e extemporâneos em apreço não é suficiente à contribuinte apenas fazer a apropriação do crédito extemporâneo no período em que constatado o direito creditório, incluindo-o no DACON do segundo trimestre de 2005 (às fls. 27/42).*

*Caberia à empresa também demonstrar adequadamente em sua peça de defesa o valor devido das contribuições e a existência dos aludidos créditos básicos acumulados, gerados de agosto de 2004 a março de 2005, apropriados sobre aquisições de insumos, remanescentes a eventuais deduções e compensações, bem como apresentar todos os documentos de controle comprobatórios de todas as operações que influenciaram na apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos, inclusive através dos respectivos registros contábeis.*

*No caso em exame, embora a empresa tenha alegado genericamente que toda a suposta documentação, as memórias de cálculo e os arquivos digitais que demonstram e comprovam a origem dos créditos gerados de agosto de 2004 a março de 2005 teriam sido apresentados para a Autoridade Fiscal, cumpre esclarecer que tais documentos não constam nos autos.*

*De sua parte, a empresa também não apresentou nesta fase processual tais documentos comprobatórios de todas as operações que influenciaram na apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos, apontados no DACON (às fls. 27/42), nem os seus registros contábeis, em desacordo com o art. 373, I do CPC/2015, combinado com o art. 16 do Decreto 70.235/72, que determinam que o ônus da prova do fato constitutivo do direito ao crédito é do contribuinte e deverá ser apresentado na impugnação (...)*

(...)

*Também não se aplica a realização de diligências, que têm como objeto resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes e portanto não se destina a substituí-los.”*

Como resultado, nego provimento ao recurso neste tema.

## 7. Do crédito apurado no mês de abril de 2005

O tema encontra-se no título 3.6 do recurso voluntário.

Sobre a questão, bem ilustrou e concluiu o julgador de primeira instância, que a adoto como razões de decidir:

*“Especificamente quanto ao mês de abril de 2005, como visto, formulou a defesa pretensão de “restabelecimento imediato do crédito apurado neste mês ao saldo passível de ressarcimento”, ao fundamento de que a Autoridade Fiscalizadora somente reconheceu para o segundo trimestre de 2005 os créditos pleiteados e apurados nos meses de maio e junho.*

*Ou seja a Fiscalização não teria contemplado no 2º trimestre de 2005 o valor do crédito apurado no mês de abril, conforme verificado no Anexo 5 do “Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal”, postulado juntamente com o mês de maio de 2005 no PERDCOMP n.º 22711.22281.110908.1.1.10-6103.*

*Prima facie, em que pese constar nos autos planilhas de controle de débito e crédito de Pis/pasep e Cofins (às fls. 22/23) e DACON (às fls. 24/39) de todo o segundo trimestre de 2005, inclusive de abril de 2005, não haveria como reconhecer o direito ao crédito no mês de abril, como foi apresentado no Anexo 5 do “Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal”. Isto porque segundo o próprio contribuinte informou, o crédito de abril/2005 sequer foi postulado pela empresa para o mês de abril/2005 e sim para o mês de maio/2005, juntamente com os créditos do mês de maio e com os créditos acumulados de 2004.*

*Com efeito, no PERDCOMP 22711.22281.110908.1.1.10-6103 referente ao 2º trimestre de 2005 não foi veiculado nenhum pedido de crédito para o mês de abril (...)*

*Como visto no tópico anterior, de acordo com o § 2º do art. 22 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 28/12/2005, o pedido de ressarcimento dos créditos acumulados no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderia ser utilizado para compensação a partir de 19 de maio de 2005.*

*Ou seja, apenas os créditos extemporâneos acumulados até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005 é que deveriam ser compensados a partir de 19/05/2005. Isto posto, tenho que o pedido de ressarcimento dos créditos apurados em abril de 2005, deveriam ter sido postulados no PERDCOMP 22711.22281.110908.1.1.10-6103, do segundo trimestre de 2005, mas no próprio mês de abril e não no mês de maio, para ser confrontado com o respectivo Demonstrativo de Apuração das Contribuições - DACON de abril/2005 (às fls. 32/33).*

*Isto, posto tenho que não há como reconhecer o direito ao crédito apurado no mês de abril, da forma como foi postulado no PERDCOMP 22711.22281.110908.1.1.10-6103, cujo pedido de ressarcimento do crédito para abril aparece zerado. Pelo mesmo motivo, não há como restabelecer o suposto crédito apurado em abril/2005 ao saldo de crédito passível de ressarcimento.”*

À vista disso, confirmo a conclusão da decisão *a quo*.

## 8. Do direito à correção monetária

O tema encontra-se no título IV do recurso voluntário.

Entende a recorrente que é seu direito à correção monetária sobre os seus créditos de PIS e COFINS a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data da sua efetiva utilização.

Sobre essa matéria, assim decidiu a CSRF no voto vencedor do Acórdão n.º 9303-007.441, do Conselheiro Demes Brito, que passo a reproduzir:

*“Embora, o STJ tenha definido aplicação da Taxa Selic acumulada a título de “atualização monetária” do valor requerido, quando o seu deferimento decorre de ilegítima resistência por parte da Administração, entendo que os processos ao crivo de julgamento desta E. Câmara Superior, a turma deve analisar detidamente se houve ou não “oposição estatal” ou “ilegítima resistência por parte da Administração Pública”.*

*Nos processos de minha relatoria, adoto o entendimento expresso do STJ de que o aproveitamento de créditos escriturais, em regra, não dá ensejo à correção monetária, exceto quanto obstaculizado injustamente pelo fisco, caracterizada a mora administrativa (REsp 1.035.847/RS, julgado sob o rito do art. 543C do CPC, e Súmula 411/STJ). E ainda, também justificada a imposição de correção monetária, pela taxa SELIC, a contar do fim do prazo que a administração tinha para apreciar o pedido, que é de 360 dias, independentemente da época do requerimento (art. 24 da Lei 11.457/07), conforme decidiu a Corte Superior ao apreciar o REsp. 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543C do CPC e da Resolução 8/STJ.*

*Neste mesmo diapasão, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça STJ, sedimentou o entendimento de que, nos termos do artigo 24 da lei nº11.457/07, a Administração Pública deve obedecer ao prazo de 360 dias para decidir sobre os pedidos de ressarcimento, independentemente da época do requerimento (REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543C do CPC/73). Assim, o marco inicial da correção monetária, levando em consideração os termos da Lei nº 11.457/2007, é o fim do prazo que a Administração tinha para apreciar o pedido, que é de 360 dias.*

*Como visto, o Poder Judiciário sedimentou o entendimento de que, nos termos do artigo 24 da lei nº11.457/07, a Administração Pública deve obedecer ao prazo de 360 dias para decidir sobre os pedidos de ressarcimento, independentemente da época do requerimento (REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543C do CPC/73). Assim, o marco inicial da correção monetária, levando em consideração os termos da Lei nº 11.457/2007, é o fim do prazo que a Administração tinha para apreciar o pedido, que é de 360 dias.*

*Sem embargo, as conclusões da Ilustre Relatora vencida, não se coaduna com os princípios da eficiência e celeridade processual, conclui-se que sua leitura não atingiu os objetivos de aplicação do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 aos processos administrativos fiscais, inclusive aos requerimentos efetuados antes de sua vigência, que de modo vinculante estabeleceu um prazo razoável para duração do processo do processo administrativo, ou seja, para que a autoridade administrativa de origem desse uma solução aos pedidos de restituição, ressarcimento e afins seria de 360 dias.*

*Ora, se a administração tem o prazo de 360 dias para solucionar os processos administrativos de ressarcimento, há previsão legal para incidência da correção monetária sobre referidos pedidos, a conclusão inequívoca transmitida por esses julgados é que não há possibilidade de incidência da correção monetária neste interregno, uma vez que este seria o prazo razoável determinado na lei.*

*Diametralmente oposto no voto vencido, in caso como se observa nas razões de decidir da Relatora Vencida, é visível o prejuízo suportado pela Contribuinte, em razão da postergação de um prazo razoável para solução de lide, não há justificativa para o que não se pode justificar, a incidência de correção monetária pela Taxa Selic desde o protocolo do pedido, colide com os princípios da celeridade e eficiência.”*

Tendo em vista que houve resistência ilegítima configurada relativamente ao ressarcimento dos créditos, há que se reconhecer o direito à atualização do valor devido, porém, somente a partir do 360º dia do pedido.

Em virtude disso, dou parcial provimento no recurso, no que se refere à questão.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer, em parte, do recurso voluntário e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar arguida e dar parcial provimento, reconhecendo o direito (1) ao ressarcimento dos créditos vinculados às operações enquadradas como atos cooperativos, (2) às exclusões legais da base de cálculo, conforme rateio dos custos agregados que obedeça à proporção da não incidência sobre o ato cooperativo e da tributação dos negócios jurídicos com terceiros e (3) à correção monetária, pela Taxa Selic, a partir do 360º do protocolo do pedido, sobre os valores eventualmente decorrentes dos novos cálculos efetuados na aplicação dos dispositivos 1 e 2.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe